

The Allocation of Indirect Industrial Costs under the Traditional Methods and the Cost Method Based on the Activates (ABC)

Comparative study design system in public company for textile industries/Hilla

Rafid K Nsaif Al-Obaidi Hud Dhim J. Ka Al-Hailly

*AL-Furat AL Awsat Technical University, AL-Mussayab Technical Institute, 51009
Babylon, Iraq.*

Rd.km.nf@gmail.com

Inm.Hud@atu.edu.iq

ARTICLE INFO

Submission date: 30/4/2018

Acceptance date :4/11/2018

Publication date: 10/3/2019

Abstract

The most of the production plants in Iraq apply traditional cost systems, which depend on the distribution of the total costs on the basis of which may be unconsidered, leading to the loading of the final product at unhelpful costs, whether directly or indirectly, so the system of cost-accounting based on activities (ABC) to help the unit in the evaluation and regulation of costs through the study and analysis of the activities and costs realized for those activities this study showed through the theoretical and applied study on the reality of the General Company for Textile Industries in Hilla. that the cost system applied in the company is traditional and thus load the cost is not limited by the need to develop precise cost engines by specialists with accounting and cost experience, especially with the diversity and abundance of products. The basis of one load rate is used at the level of the company as a whole, namely the productive unit, ie the total indirect industrial costs of the centers Marketing and management services) after direct exclusion whether variable or fixed as easy to track. The most important findings of the study are that the method of ABC is more accurate in measuring and determining the cost of production and the cost of a meter than the traditional method. This is reflected in the control, planning and decision making. This method provides more accurate and objective data for management. The most important recommendation of the study is to apply the cost-based system (ABC) because it leads to accuracy and objectivity in cost measurement, analysis of activities, selection of causes for accurate costs and measurement of outputs in the reports to make sound management decisions.

Keywords: ABC: Activity-based costing

تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل الطرق التقليدية وطريقة التكلفة على اساس الأنشطة (ABC)

دراسة مقارنة وتصميم نظام في الشركة العامة للصناعات النسيجية /الحلة

رافد كاظم نصيف العبيدي

هدى جبار كاظم الحيالي

جامعة الفرات الأوسط التقنية / المعهد التقني المسيب / قسم المحاسبة

الخلاصة

أن معظم المصانع الانتاجية في العراق تطبق أنظمة التكاليف التقليدية والتي تعتمد في توزيع التكاليف الإجمالية على اسس قد تكون غير مدروسة مما يؤدي إلى تحميل المنتج النهائي بتكاليف غير مبررة به سواء كان بشكل مباشر أم غير مباشر، لذا فانه يمكن لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ان يساعد الوحدة في تقييم وتقنين التكاليف من خلال دراسة وتحليل الأنشطة والتكاليف المحققة لتلك الأنشطة وقد بينت الدراسة من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية على واقع الشركة العامة للصناعات النسيجية -الحلة ان نظام التكاليف المطبق في الشركة هو تقليدي وبالتالي تحميل المنتج بما لا يخصه من التكاليف مما يتطلب وضع محركات كلفة دقيقة من قبل متخصصين من لهم خبرة محاسبية وكفوية وخصوصا مع تنوع وكثرة المنتجات ، اذ يستخدم اساس معدل تحميل واحد على مستوى الشركة ككل وهو الوحدة المنتجة اي مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة لمراكز (خدمات الانتاج والخدمات التسويقية والخدمات الادارية) بعد استبعاد المباشرة سواء كانت المتغيرة أم الثابتة باعتبار سهل تتبعها. واهم ما توصلت إليه الدراسة من خلال المقارنة بين الطريقتين ان طريقة ABC اكثر دقة في القياس وتحديد كلفة الانتاج وكلفة المتر الواحد من الطريقة التقليدية وينعكس هذا بدوره على الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات حيث توفر هذه الطريقة بيانات اكثر دقة وموضوعية للإدارة. ومن أبرز ما أوصت به الدراسة هو على الشركة تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC) لأنه يؤدي الى الدقة والموضوعية في قياس الكلفة وتحليل الأنشطة واختيار المسببات للتكاليف الدقيقة وقياس المخرجات في التقارير لاتخاذ القرارات الادارية السليمة.

المقدمة

أصبحت الأنظمة التقليدية غير فعالة في معالجة وتتبع التكاليف في ظل التطورات التقنية وبيئة التصنيع الحديثة فاستخدام التقنية العالية في الإنتاج وانتشار استعمال المكننة المتطورة إلكترونيا واستخدام نظم تصنيعية مرنة ومتكاملة وصولاً إلى الوحدة المؤتمتة ساهم في تغيير هيكل التكاليف، حيث أدى هذا التغير إلى فقدان الأنظمة التقليدية المستخدمة القدرة على متابعة هذه التكاليف والسيطرة عليها بشكل جعلها تعيق صناعات القرار في الوحدة لعدم تأمين حاجتها من المعلومات الدقيقة والسليمة، وكان له الأثر الكبير في تطور أنظمة محاسبة التكاليف، مما أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث يركز هذا النظام على العلاقة السببية بين موارد الوحدة وأنشطتها ومنتجاتها وذلك من خلال فكرة أن القيام بالأنشطة يستهلك موارد وإن المنتجات والخدمات هي التي تستهلك الأنشطة .

المبحث الأول

منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة

اولاً: منهجية البحث:

1-1-1/ مشكلة البحث

تحتاج الشركات ذات المستويات الانتاجية عالية إلى استخدام نظم تكاليف تتسجم مع التطور الحاصل وتسهم في توفير بيانات تتصف بالدقة والموضوعية والمصادقية وأن يتم توزيع وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة وفق أسس دقيقة، وفي ضوء ما تقدم تكمن مشكلة البحث في إن الطرق التقليدية المستخدمة في قياس وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تسهم بعدم الدقة في احتساب كلفة المنتج مما ينتج عن ذلك مشاكل محاسبية من حيث أسس توزيعها إذ إن الطريقة التقليدية لا توفر المعلومات الدقيقة اللازمة لأغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار.

1-1-2/ هدف البحث

يهدف البحث إلى التعرف على نظام التكاليف المطبق في الشركة العامة للصناعات النسيجية /الحلة والسلبيات التي تواجهها الادارة جراء استخدام الطرق التقليدية في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة وتبيان مدى الدقة والمصادقية للمعلومات التي توفرها الطرق التقليدية سواء للرقابة أم لاتخاذ القرارات، وبيان نتائج استخدام الأسس الدقيقة وفق النشاط ABC في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة من حيث الدقة والمصادقية والوثوق لأغراض التخطيط واتخاذ القرار، واجراء المقارنات بين طريقة التوزيع على اساس النشاط وبين الطريقة التقليدية من حيث دقة القياس والرقابة وتوفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات.

1-1-3/ أهمية البحث

يحظى جانب التكاليف الصناعية غير المباشرة باهتمام كبير من قبل الشركات الصناعية المختلفه وهذا ما يجعلها تسعى الى ايجاد افضل الطرق الخاصة بتوزيع وتحميل هذه التكاليف ومن بين هذه الطرق طريقة تخصيص التكاليف على اساس الأنشطة (ABC)، وفي ضوء ما تقدم تكمن أهمية البحث في ان استخدام طريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة تحقق جملة من المزايا للشركات الصناعية أهمها تحقيق مبدأ الرقابة على عناصر التكاليف وتوفير معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها في التخطيط واتخاذ القرارات.

1-1-4/ فرضية البحث :

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها إن استخدام طريقة حساب التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للصناعات النسيجية / الحلة تعطي نتائج ومعلومات تسهم بالدقة والمصادقية وتساعد على اتخاذ القرارات.

1-1-5/ أسلوب البحث

- اتبع الباحث في هذه الدراسة أسلوبين لدراسة نظام التكاليف في الشركة العامة للصناعات النسيجية -الحلة واسس تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة
- 1- الأسلوب النظري يعتمد على الحصول على المعلومات من المصادر العربية والاجنبية والمتعلقة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية.
 - 2- الأسلوب التطبيقي جمع البيانات الأولية من سجلات الشركة العامة للصناعات النسيجية -الحلة ومن خلال إجراء مقابلات مع بعض المدراء الماليين والمحاسبين الكلفوين في الشركة.

1-1-6 / حدود البحث

يتحدد البحث بدراسة نظام التكاليف المطبق في الشركة العامة للصناعات النسيجية -الحلة لعام 2014.

ثانيا: بعض الدراسات السابقة:

يُعد نظام الكلفة على أساس الأنشطة ABC واحدا من التقنيات الحديثة المهمة وله نصيب كبير من الدراسات النظرية والأبحاث التطبيقية الأجنبية والعربية والعراقية فمنذ ان وجد هذا النظام وهو يخضع إلى كثير من البحوث والدراسات لتتنبق عنه تقنيات وأدوات جديدة من شأنها ان تدعم توفير المعلومات الملائمة للإدارة لتستخدم في مجالات كثيرة منها اتخاذ القرارات وقياس وتقييم الأداء .

دراسة المعيني (2000)	1
تطبيق ABB,ABM,ABC في كلية التراث الجامعة	عنوان الدراسة
كلية التراث الجامعة	العينة ومكان اجرائها
وتتمثل مشكلة الدراسة في عدم تجانس مخرجات الوحدات الخدمية ومنها الجامعات والكليات وبالتالي عدم وجود علاقة مقاسة بين المدخلات والمخرجات (عدم وجود علاقة بين الكلف والأهداف) وانفصال عملية إعداد الموازنة عن نظام التكاليف كل ذلك يشكل نقص في تحقيق هدي التخطيط والرقابة عند استخدام نظام الكلفة التقليدي في تلك الوحدات.	مشكلة الدراسة
أثبتت هذه الدراسة ان نظام ABC يمكن تطبيقه في الجامعات والكليات ما دامت هناك وظائف يمكن تحليلها إلى أنشطة، وهناك أنشطة يمكن تحديدها تتماشى مع حاجة المستخدمين لمعلومات اقرب إلى الدقة واكثر تفصيلا مما تقدمه النظم التقليدية، وان إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB من خلال تحديد كلفة الأنشطة وتعيين موجهاتها يوفر الأساس في تحديد موازنة انفرادية لكل نشاط، كما ان إعداد الموازنة على أساس الأنشطة في كلية التراث الجامعة ABB ينقل بعملية الإعداد من الطريقة الميكانيكية إلى طريقة تحقيق الأهداف بواسطة النظر إلى كفاءة وفعالية البرامج في استخدام موارد الجامعة أو الكلية .	أبرز الاستنتاجات
دراسة الخالدي (2004)	2
تطبيق نظام(ABC) في الشركة العامة للمنتجات النفطية /الوسطى	عنوان الدراسة
الشركة العامة للمنتجات النفطية /الوسطى	العينة ومكان اجرائها
وتتمثل مشكلة البحث في ان الشركة لا تمتلك الأسس العلمية والعملية السليمة في تخصيص وتوزيع التكاليف التسويقية على المنتجات النفطية ، ولا تمتلك نظام كلفة يعمل على تحديد كلفة المنتجات، الأمر الذي انعكس على قرارات التسعير لمنتجاتها لاسيما وان لهذه الشركة العديد	مشكلة الدراسة

من المنتجات التي تقوم بتسويقها، وبذلك فإن معظم القرارات تتخذ على ضوء معلومات كلفوية محسوبة بصورة اعتباطية وتقديرية تنقصها الدقة ولا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات التسعير	
أثبتت الدراسة إمكانية تطبيق ABC في الشركات التسويقية أيضاً بالإضافة إلى الصناعية والخدمية، كما أن استخدام نظام ABC في تحديد كلفة المنتجات النفطية في الشركة العامة لتوزيع المنتجات النفطية يعمل على توفير المعلومات الدقيقة والمفيدة التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ معظم القرارات الإدارية	أبرز الاستنتاجات
دراسة جريوع و أبو معمر (٢٠٠٤)	3
تأثير تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في تخصيص و توزيع التكاليف التسويقية و الإدارية على القرارات المالية في المنشآت الصناعية بقطاع غزة	عنوان الدراسة
المنشآت الصناعية بقطاع غزة	العينة ومكان إجرائها
استخدام و تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في تخصيص و توزيع التكاليف التسويقية و الإدارية تعطي نتائج أفضل و أكثر دقة في تحديد التكاليف ، و من ثم اتخاذ القرارات المالية و التشغيلية و الإدارية السليمة و الدقيقة	مشكلة الدراسة
خلصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالتكاليف التسويقية والإدارية كونها تشكل جزءاً كبيراً من تكلفة الوحدات المباعة، فضلاً عن تأثيرها في اتخاذ القرارات.	أبرز الاستنتاجات
دراسة Paul Richardson , et . al (٢٠٠٣)	4
Application of Activity – Based Costing (ABC) in a : Peruvian NGO Healthcare System	عنوان الدراسة
منظمات الرعاية الطبية غير الحكومية في دولة البيرو	العينة ومكان إجرائها
أفادت الدراسة أن نظم التكاليف التقليدية عادة تحمل التكاليف الغير مباشرة على وحدات، بينما نظام ABC يحمل هذه التكاليف للخدمات مباشرة آخذاً بالاعتبار الوقت الفعلي الإنتاج والتكاليف الأخرى في المنظمة، و هذا يؤدي إلى دقة أكبر في تقدير أسعار الخدمات أكثر من النظم التقليدية.	المشكلة الدراسة

<p>أسفرت النتائج أنه من الممكن تطبيق نموذج (ABC) للدول النامية والحصول على تقديرات لتكلفة الوحدات بشكل منطقي بتحميل التكاليف الإضافية إلى خدمات معينة، وأن مثل هذه المعلومات ستكون ملائمة للإدارة فيما يخص قرارات التسعير، وأن تطبيق نظام ABC في المؤسسات الخدمية الصحية في الدول النامية عملي وملائم ومعقول، وأن هذا النظام يوضح للإدارة أين تستهلك مواردها وأموالها.</p>	<p>أبرز الاستنتاجات</p>
--	-------------------------

المبحث الثاني

الجانب النظري

أولاً/ مفهوم تبويب التكاليف الصناعية غير المباشرة :

إن التكاليف الصناعية الغير مباشرة متنوعة ومختلفة حسب نوع النشاط لذا يتم تحليلها وتصنيفها للنشاط ووفق اسس علمية تخدم الوحدة وملائمة لمتطلباتها من التخطيط واتخاذ القرار فقد عرفها نواف بأنها: تجميع تلك العناصر على شكل مجموعات رئيسية وفرعية مترابطة بينهما وبين وحدة الإنتاج [1] ومن وجهة نظر اخرى هي عملية تجميع عناصر التكاليف بناء على خصائصها العامة ولذا فهو المكان النظامي للبنود المتماثلة مع بعضها البعض وفقاً لميزاتها [2] في حين عرّفها كل من Maher&Deakin من جانب العلاقة بين الموارد والأنشطة والمنتج بأنها طريقة Method تخصص فيها الكلف بشكل أولي على الأنشطة ثم على المنتجات بمدى استفادة المنتج من هذه الأنشطة وتعتمد هذه الطريقة على مفهوم أن المنتجات تستهلك الأنشطة، وأن الأنشطة تستهلك الموارد. [3]، أما Horngren فكانت وجهة نظره بأنها منهج محدد لتحسين نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أولية، واستخدام كلف هذه الأنشطة كأساس لتخصيص الكلف على أهداف الكلفة كالمنتجات، الخدمات، الزبائن. [4]

ثانياً/ أهمية تبويب التكاليف الصناعية غير المباشرة:

إن التكاليف غير المباشرة قد أصبحت متزايدة وهي عنصراً من أكبر عناصر كلفة المنتج، بمعنى أن أنظمة الكلفة التقليدية القائمة على أساس الحجم أصبحت أكثر صعوبة، وبالتالي فإن اعتماد نظام ABC وتطبيقه يكون أكثر دقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة. [5] [6] [7]

وتكمن أهمية تبويب عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في الرقابة على عناصر التكاليف وربطها بمراكز النشاط والتمييز بين عناصر التكلفة لتحديد تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون من الإنتاج التام أو تحت التشغيل وقياس تكلفة الأنشطة الأساسية في الوحدة وقياس الأرباح.

ثالثاً/ أنواع تبويب التكاليف الصناعية غير المباشرة:

لا يوجد تبويب محدد يعتمد عليه لتحقيق جميع أهداف الوحدة لذا تنوعت التبويات بعناصر التكاليف ومن هذه التبويات هي: مواد صناعية غير مباشرة، أجور صناعية غير مباشرة، المصاريف الصناعية غير المباشرة ويسمى هذا التبويب بالتبويب الطبيعي، ويعتمد هذا التبويب على طبيعة العناصر التي تساهم في خلق الإنتاج (المواد، العمل، الخدمات) ويهدف هذا التبويب إلى مساعدة الإدارة على تحديد تكلفة كل عنصر على حدة وعلى

تحديد نسبة العنصر الواحد الى اجمالي التكاليف ومن ثم تحديد العنصر الاولي بالاهتمام والرقابة [8] وهناك تبويب يسمى بالتبويب الوظيفي يعتمد هذا التبويب على الوظائف الرئيسية للوحدة وهي: الوظيفة الانتاجية الوظيفة التسويقية والوظيفة الادارية أي ان تبويب عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة تكون حسب الوظائف وهي التكاليف الصناعية غير المباشر, التكاليف الادارية غير المباشرة , التكاليف التسويقية غير المباشرة . ويهدف هذا التبويب الى الرقابة على عناصر التكاليف في كل مركز من مراكز النشاط , وتحديد تكلفة الانتاج وقياس تكلفة الأنشطة الرئيسية وتقييم اداء المسؤولين لكل مركز وتحديد نتائج الاعمال وتبويب التكاليف حسب قابليتها للرقابة أي يتم تقسيم الوحدة الى مراكز مسؤولية (مراكز ايراد, مراكز تكلفة, مراكز ربحية, مراكز استثمار) وتبويب التكاليف الصناعية الغير مباشرة بناء على هذه المراكز الى: التكاليف الصناعية غير المباشرة القابلة للرقابة, التكاليف الصناعية غير المباشرة وغير القابلة للرقابة وعليه فإن هذا التبويب يهدف الى تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال معرفة المركز المسؤول والفترة الزمنية التي حدث فيها والشخص المسؤول عن نشوء هذه التكاليف, وتبويب التكاليف الصناعية الغير مباشرة حسب علاقتها بمراكز الكلفة اي تقسم الوحدة حسب النشاط (انتاجي وخدمي) ومراكز الكلفة بالنشاط الانتاجي يتكون من مراكز انتاج (ممكن تتبعها) ومراكز خدمات الانتاج التي بدورها تصنف الى تكاليف صناعية غير مباشرة خاصة وتكاليف صناعية عامة ويهدف هذا التبويب الى الآتي : [9] تسهيل عملية التخطيط واعداد الموازنات التخطيطية في نطاق كل مركز, تحميل التكاليف المباشرة وغير المباشرة على وحدات التكلفة الانتاجية, قياس انتاجية كل قسم على حدة مما يساعد على وضع نظام الحوافز الانتاجية في كل مركز, تحديد المسؤوليات والصلاحيات للعاملين في كل مركز بما يحقق رقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة المؤشرات الفعلية مع التخطيطية وتحديد الانحرافات وأسبابها ومسبباتها.

رابعاً/ الطرق التقليدية في تخصيص تبويب التكاليف الصناعية غير المباشرة:

هنالك طرق قديمة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ومنها طريقة التجميع الفعلية أي حصرها وتجميعها من واقع السجلات باستخدام معدل تحميل مضروبة بالكمية الفعلية المنتجة ومضمونها (ان كل التكاليف المثبتة في السجلات يجب ان تحمل على الوحدة المنتجة وفق معدل تحميل واحد أي غير قابلة للتقدير) تتميز هذه الطريقة بإظهار الدقة وعدم الاجتهاد الشخصي لعناصر التكلفة الفعلية للمنتج, وتساعد على امكانية اجراء تخطيط لعناصر التكاليف والتنبؤ بها في المستقبل لوجود سجلات تاريخية للتكاليف, ومن عيوب هذه الطريقة عدم توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات, ولا يمكن حصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الا في نهاية المدة التكاليفية اما الطريقة الاخرى هي طريقة التجميع التقديري وهي الطريقة التي تساهم في توفير المعلومات خلال السنة للإدارة لغرض اتخاذ القرار والتخطيط والرقابة على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تعجز عنها الطريقة السابقة ومفادها هو (تخصيص التكاليف غير المباشرة على اساس معدلات التكلفة غير المباشرة التقديرية طبقاً للموازنة مضروبة في الكمية الفعلية) حيث يتم استخراج معدل تحميل تقديري لتحديد نصيب الوحدة المنتجة من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن ثم يساعد على معرفة

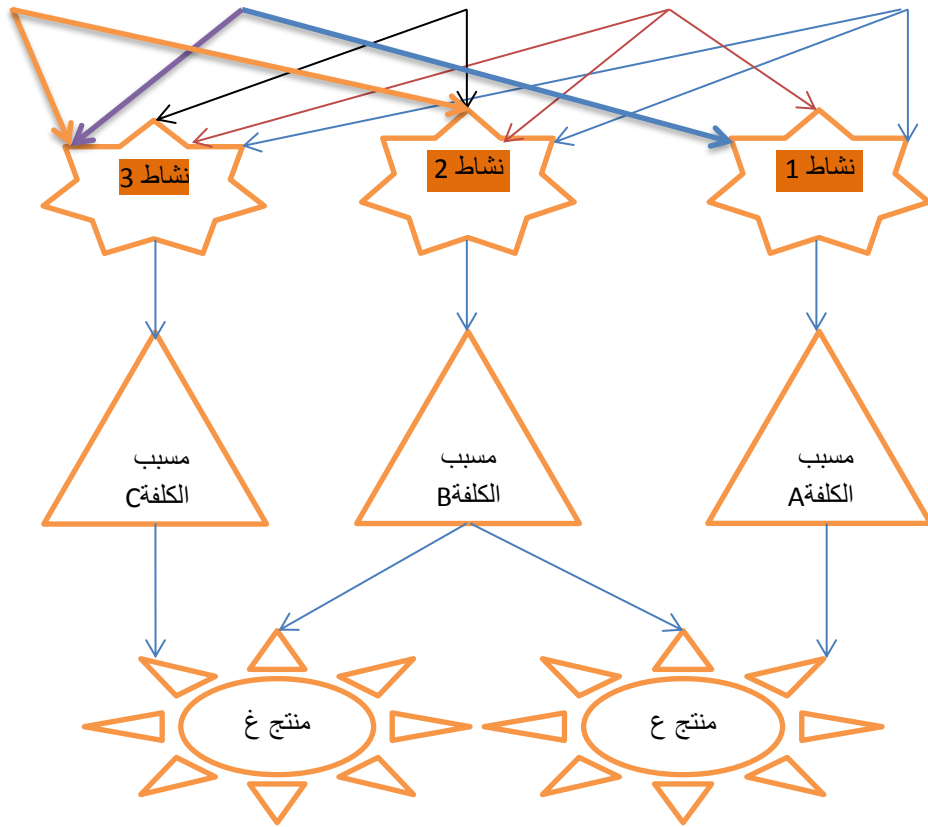
قيمة تكاليف الانتاج وتحديد السعر وتساعد هذه الطريقة مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية حتى يمكن معرفة الانحرافات وتحليل اسبابها والرقابة عليها، ومن عيوبها قد تحتوي معلومات التكاليف التقديرية على ضياع ولذلك يتكرر هذا الضياع لدى بناء تقديرات المدة القادمة [10]

خامساً/ مفهوم نظام تكاليف الأنشطة (ABC) :

اتجهت المنظمات الحديثة الى استخدام مناهج التكاليف المبنية على اساس الأنشطة بدلا من استخدام طريقة التكاليف التقليدية وسبب هذا التوجه هو وجود عدة مزايا لهذا النظام ومنها التوصل الى تكاليف دقيقة لمختلف المنتجات وتحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة فضلا عن اتخاذ القرارات الادارية المناسبة [11] وهناك جملة من المفاهيم الخاصة بهذا النظام نحاول ان نستعرض بعضاً منها فقد عرف نظام التكاليف على اساس الأنشطة بأنه عبارة عن نموذج لتحديد الأنشطة وتكاليفها في الشركة وتحديد تكلفة المنتجات وفقاً لما تستهلكه فعلياً من تكاليف [12] وعرف ايضاً بأنه طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناءً على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف [13]. أما من وجه نظر Horgren فهو النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الوحدة في (Cost Pools) مجموعات للتكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي او الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسبب او موجهات مبنية على العلاقة السببية [14] . وعليه يمكن القول بأن النظام التقليدي يستند على فكرة مفادها ان تكاليف الانتاج تتناسب مع حجم الانتاج طردياً وهي ذات افتراض خاطئ لوجود تكاليف ليس لها علاقة مطلقة بحجم الانتاج (الرواتب مثلاً) وعليه فإن الفكرة التي يقوم عليها نظام ABC هي أن تأدية الأنشطة المختلفة داخل الوحدة هو الذي يستهلك موارد الوحدة ثم تقوم المنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقدمها الوحدة باستهلاك تلك الأنشطة ويمكن تحديد هيكل لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة: [15]

1. تحديد الأنشطة المطلوبة والتي يتم ممارستها داخل الوحدة.
 2. تحديد الموارد التي يتم استخدامها لتنفيذ هذه الأنشطة.
 3. اختيار مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط من الأنشطة.
 4. تطبيق معدل مسببات التكلفة على المنتجات أو خطوط الإنتاج .
- استناداً على ما ورد اعلاه تمكن الباحثين من رسم المخطط التالي لبيان هيكل تنفيذ نظام تكاليف الأنشطة (ABC).

المورد أ	المورد ب	المورد ج	المورد د	المورد هـ
----------	----------	----------	----------	-----------



شكل (1) هيكل تنفيذ نظام تكاليف الأنشطة (ABC)
اعداد الباحثان

سادساً/ أسباب الاهتمام بنظام تكاليف الأنشطة (ABC)

توجد هناك عدة دوافع أدت إلى الاهتمام بنظام تكاليف الأنشطة والعدول عن النظام التقليدي للتكاليف منها عيوب النظام التقليدي للتكاليف وبالتالي ضعف ثقة مدراء الإنتاج في البيانات التكاليفيه التي يقدمها النظام التقليدي للتكاليف ومن هذه العيوب: [16]

١. تناقص الأرباح رغم زيادة حجم المبيعات وعدم القدرة على تفسير ذلك التناقص.
٢. تعذر التفسير الدقيق لهوامش أرباح المنتجات.
٣. تضائل نسبة الأجور المباشرة وضخامة نسبة التكاليف الغير مباشرة.
٤. الوقت الطويل الذي يستغرقه قسم الحسابات في إعداد دراسات التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير مما أدى في النهاية الى استعانة مديري الإنتاج والتسويق بنظم تكاليف خاصة بهم وتجاهل نسبي لنظام التكاليف الرسمي في

الوحدة [17]

وهناك عوامل شجعت على التحول نحو نظام التكاليف حسب الأنشطة هي: [18]

1. التطور الصناعي واستخدام التكنولوجيا والتي تمثلت في الأتمتة والتي ادت الى أن يتم تنظيم الدورة الإنتاجية بناء على خطوات منطقية مرتبة وليس وفقاً لتجهيز وتنظيم الافراد.
2. ازدياد التكاليف الصناعية غير المباشرة والانخفاض الحاد في تكلفة الأجور المباشرة نتيجة تعدد المنتجات الذي تطلب ظهور وظائف جديدة للإنتاج مثل إعادة هندسة العمليات الإنتاجية، والأبحاث والتطوير، وكذلك التدريب

المستمر، والذي أدى بدوره إلى زيادة التكاليف غير المباشرة عن ٥٠ % من إجمالي التكلفة، بينما انخفضت الأجر المباشرة من ١٠% - ٥%.

3. ظهور المنافسة الحادة سواء في السوق المحلي أم على مستوى الأسواق العالمية، فرض على الوحدات ضرورة العمل على تخفيض التكلفة عن طريق تعدد وتنوع المنتجات والبحث عن أسواق جديدة لمنتجاتها مع المحافظة على الجودة الكاملة.

4. لم تعد محاسبة التكاليف قاصرة على تسعير المخزون السلعي فحسب بل ظهر لها أهداف جديدة من خلال دعم القرارات الادارية.

مما ورد اعلاه يمكن ان نوضح ان لنظام (ABC) دور فاعل في اتخاذ القرارات بشكل دقيق وواقعي لتحمل كل منتج بما يخصه من التكاليف وفق اسس تحميل ملائمة تلييناً لمتطلبات التطور الصناعي والمنافسة المحلية والدولية من ناحية الكلفة مع المحافظة على الجودة.

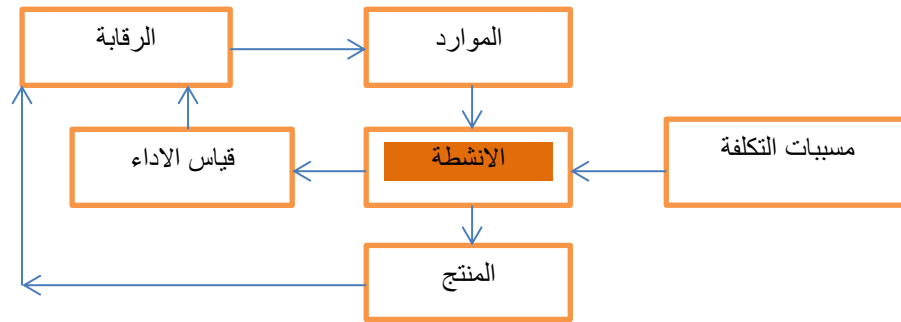
سابعاً/ اهداف نظام التكاليف المبنية على حساب الأنشطة (ABC) : [19] [16]

1. تحديد مسببات التكلفة حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج .
2. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
3. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما .
4. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
5. يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
6. يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.

ثامناً/ المزايا التي يحققها نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) : [20]

1. توفير المؤشرات التي تساعد في تحديد أهمية الأنشطة معبراً عنها في شكل تكلفة، وفي تحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة، ويمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبط بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط .
2. التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام الأنشطة هي أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.
3. اتخاذ قرارات إدارية أفضل، فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي للمساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربح المنشود هذا بالإضافة إلى أن المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية، مثل التوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو المقارنة بين تصنيع جزء أساسي من منتج أو شرائه من الخارج [21] .
4. الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالهية تاليه على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.

5. يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة. كما يقدم أسلوبًا مختلفًا لتخفيض التكاليف هو فهم ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.
 6. دقة أكبر في قياس موجهات تكلفة النشاط والذي يساعد المدراء في تحسين المنتج وقيمة العمليات وتصميم القرارات ورقابة أفضل للتكلفة .
- وإدناه شكل يمثل ابعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة



شكل (2) ابعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة

المصدر: [22]

يتضح من الشكل اعلاه ان هنالك فوائد جمة لنظام التكاليف المبنية على الأنشطة عند استخدامه منها معرفة تكلفة المنتجات النهائية بدقة، تحديد المنتجات التي تحقق أرباح أفضل للوحدة، وتزويد الإدارة بالمعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة اللازمة لتسعير المنتجات بدقة، وكذلك رسم السياسات الإنتاجية فضلاً عن قياس الاداء والرقابة على عناصر التكاليف الداخلة في العملية الإنتاجية.

تاسعا/ الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) [23]

- على الرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام ABC فإنه تعرض الى جملة من الانتقادات ومن أهمها:
1. مشكلة اختيار موجهات التكلفة لكل نشاط: تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الفردية التي قد تكون غير متجانسة الامر الذي يستدعي ضرورة استخدام الاساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعة لهذه الأعمال ومن ثم تحميلها على المنتجات لمعالجة المشكلة المذكورة. [24]
- صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي. [21]

2. إن تكلفة تطبيق النظام مرتفعة، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع المترتبة على ذلك.
3. لا يمكن تطبيق النظام إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة ادارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة الوحدة.
4. ارتفاع تكاليف الحصول على بيانات التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة لتحديد الأنشطة الرئيسة للوحدة والتعرف على محركات التكلفة المتعلقة بهذه الأنشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج من

المنتجات كل ذلك يتطلب تكاليف عالية ويجب مقارنتها بالمزايا المتعلقة من استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة، فإذا كانت التكاليف العالية لاستعمال نظام الأنشطة تفوق المزايا المتوخاة من استعمال النظام المذكور فإنه يجب التخلي للوحدة عن تطبيق النظام، وبالمقابل إذا كانت تكاليف استعمال نظام الأنشطة ضئيلة إذا ما قورنت بالمزايا المتوخاة من استعماله فإنه عندئذ يفضل استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

5. استمرار مشكلة التخصيص العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة إن استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاندثار مباني المصنع أو التأمين أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع [21]. ويرى الباحثان على الرغم من بعض العيوب المرتبطة في تطبيق نظام تكاليف الأنشطة إلا أن مزايا تطبيقه أكثر ولها دور أساسي في الحاجة إلى تطبيقه ومواكبة التطورات التكنولوجية والدخول في المنافسة المحلية والدولية والحصول على امتيازات الأيزو.

المبحث الثالث

نظام التكاليف المطبق في الشركة العامة للصناعات النسيجية-الحلة (مجتمع البحث)

أولاً/ نبذة تاريخية عن الشركة العامة للصناعات النسيجية-الحلة

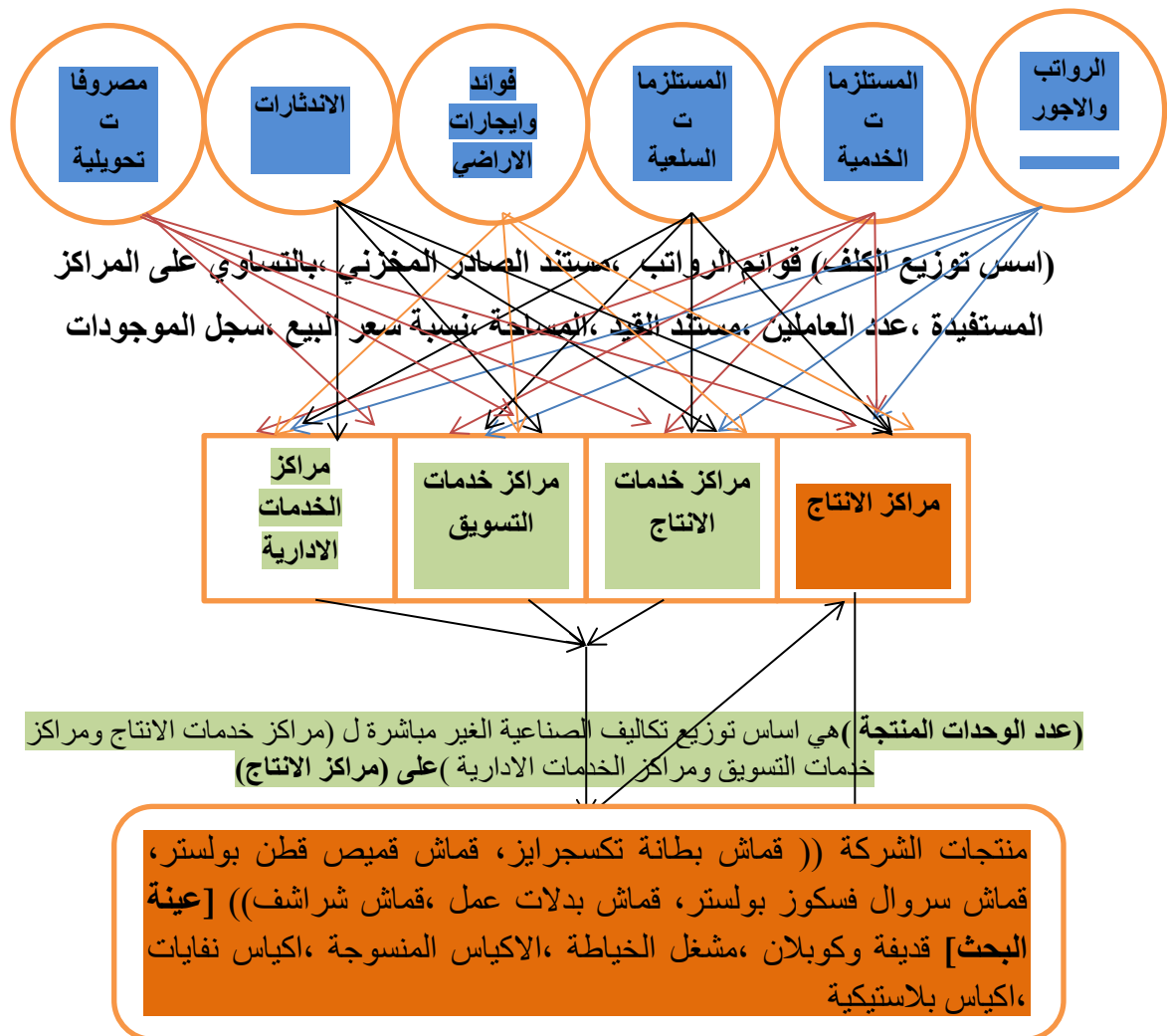
تأسست الشركة عام 1967 وبرأس مال (308954000) ثلاثمائة وثمانية ملايين وتسعمائة وأربعة وخمسون ألف دينار، تنتج الشركة الأقمشة القطنية والجوارد والأقمشة المصنوعة من مادة البوليستر إضافة إلى القديفة والجاكارد والكوبلان بالموصفات القياسية وفق معايير جهاز التقييس والسيطرة النوعية العراقية، تصنف الشركة بيئياً من الصنف (ب) وهي من الأنشطة التي ينتج عنها تلوث موقعي ولا يمكن السيطرة عليه، تقع الشركة ضمن المخطط الأساسي لمدينة الحلة في محافظة بابل/حي نادر الثالثة، وتقسّم الشركة إلى مصانع هي: الغزل، النسيج، التحضيرات، التكملة، القديفة والصبغ، الأكياس، مشغل الخياطة حيث تعتبر مصانع ((الغزل والنسيج والتحضيرات والتكملة الذي يتضمن هو الآخر أقسام (صبغة، طباعة، قصر) هي مراحل إنتاجية حيث يستلم قسم الغزل الألياف ويحولها على هيئة بكر وترسل إلى شعبة التسدية ليتم تجميعها على هيئة مطوي حسب صنف القماش المطلوب وبعدها إلى قسم التنشئة لتنشئة الخيوط لإضافة قوة ومتانة للخيوط ومنها إلى مكائن النسيج بعد إجراء اللقي والتطريح بالأمشاط المناسبة لنسجه حسب صنف القماش وبعدها إلى قسم الاكمال بعد إجراء عملية الفحص والاختبار لإجراء عملية القصر والحلاقة والطباعة وتشبيت العرض لإنتاج (المنتجات) قماش بطانة تكسجرايز، قماش قميص قطن بولستر، قماش سروال فسكوز بولستر، قماش بدلات عمل، قماش شراشف ((عينة البحث.

ثانياً/ نظام التكاليف المطبق في الشركة العامة للصناعات النسيجية-الحلة :

يقوم نظام التكاليف بتقسيم الشركة إلى مراكز الكلفة وتبويبها في أربع مجموعات رئيسية هي:

- مراكز الإنتاج: تتكون الشركة كما ذكرنا سابقاً من عدة مصانع يختص كل منها بإنتاج معين ومنها تعتبر مراحل إنتاجية لإنتاج منتجات.

- مراكز الخدمات الانتاجية: وهي كافة الاقسام التي تساهم على الاغلب في تقديم خدمات الى الاقسام الانتاجية وتشمل ادارة المصنع، السيطرة النوعية، المولدات والمحطات، الورشة الميكانيكية، الكهرباء، التصفية والبيئة، التكييف، المراحل، الهندسة المدنية، المخازن، السيارات، صيانة الاليات، مركز التدريب، الحماية والسلامة الصناعية، الشراء المحلي والتجاري، الطبابة، الايزو.
 - مراكز خدمات التسويق: وتشمل هذه المراكز على الاقسام التسويقية والمجمع التسويقي.
 - مراكز الخدمات الادارية: وتشمل الاقسام الادارية: المالية، الادارية، الرقابة والجرد، الحاسبة، القانونية، الاحصاء.
- والشكل 3 يمثل مراكز الكلفة في الشركة بشكل عام واسس توزيعها على هذه المراكز ومن ضمنها عينة البحث



شكل (3) هيكل نظام التكاليف في الشركة

اعداد الباحثان

ثالثا/ النظام المحاسبي المطبق في الشركة العامة:

تعتمد الشركة في تبويب تكاليفها على النظام المحاسبي الموحد باستخدام حساب (3) الاستخدامات وتقسم الى (9) حسابات رئيسة وتحلل هذه الحسابات الى فرعية وكما يلي:

1. الرواتب والاجور (31) وتمثل جميع المبالغ النقدية التي تدفعها الشركة للعاملين في جميع اقسامها ,وان الشركة لا تعمل بنظام الاجور اليومية والحوافز .
2. المستلزمات السلعية (32) وتمثل كافة المستلزمات الضرورية للعملية الانتاجية وتشمل
❖ الخامات والمواد الاولية (321) القطن ,الخيوط ,حبيبات البولي استر
❖ الوقود والزيوت (322) المواد النفطية ,غاز , زيوت وشحوم
❖ مواد التعبئة والتغليف (324) المواد المستخدمة في تغليف المنتجات وهي مستهلكة
❖ المتنوعات (325) وتمثل بكلف اللوازم الصناعية ,القرطاسية برمجيات الحاسبة
❖ تجهيزات العاملين (326) وتمثل بكلف الكساوي الصناعية والمواد الطبية
❖ المياه والكهرباء (327) وتمثل كلف الماء والكهرباء التي تستخدمها جميع اقسام الشركة
3. المستلزمات الخدمية (33) وتشمل كلف صيانة الموجودات الثابتة للشركة, دعاية وطبع وضيافة ,مصاريف المعارض ,نقل وايفاد واتصالات ,اتصالات عامة, استئجار الموجودات الثابتة ,مصرفات خدمية متنوعة.
4. مقاولات وخدمات وتمثل بعقود المقاولات والخدمات التابعة لها
5. مشتريات بضائع بغرض البيع (35) وتمثل بمشتريات البضائع سواء كانت محلية او مستوردة
6. فوائد وايجارات الاراضي (36) وتمثل كلفة الاموال التي تتحملها الشركة نتيجة الاقتراض وكلف ايجار الاراضي
7. الاندثارات (37) وتمثل اقساط اندثار الموجودات الثابتة الخاصة بالشركة والتي تحتسب على اساس طريقة القسط الثابت
8. المصروفات التحويلية (38) وتشمل نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي ,الضرائب ,الرسوم ,الاعانات التي تدفعها الشركة
9. مصروفات الاخرى (39) وتمثل بمصروفات سنوات سابقة ,مصرفات عرضية ,خسائر رأسمالية.

رابعاً/ تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف على مراكز الكلف في الشركة:

ان قسم التكاليف في الشركة العامة يستخدم اسس التوزيع والتخصيص في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة للدليل المحاسبي للاستخدامات على مراكز الكلفة وفق الاسس المحددة لكل حساب رئيسي والتي تم تحديدها من قبل العاملين في قسم التكاليف وبعد الاطلاع عن ذلك لاحظنا وجود اسس توزيع غير دقيقة وانها تحتاج الى دراسة مثل الوقود والزيوت لاختلاف نوعية الآلات في المراكز الانتاجية لتخصصها بإنتاج نوع مختلف عن الاخر فضلا عن المراكز الخدمية الاخرى التي تختلف عن التسويقية وعن الإدارية وعدم استعمال قراءات مقاييس لقياس الماء والكهرباء في كل مركز من مراكز الكلفة رغم وجودها واستعمال اساس توزيع تكاليف الماء والكهرباء بالتساوي بين المراكز رغم التفاوت في القراءات الواضحة بين الاقسام الانتاجية والخدمية عن تلك الادارية والتسويقية ونفس الشئ فيما يخص صيانة وسائل النقل والانتقال والذي يفضل استخدام عدد وسائل النقل والانتقال بدل من توزيع الكلف بالتساوي بالرغم من ان اكبر عدد من وسائل النقل تستخدم من قبل المراكز التسويقية واقلها المراكز الادارية .

جدول (1)

اسس تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف على مراكز الكلف

رقم	الحساب	نوع العملية	المراكز	اساس التخصيص او التوزيع
31	الرواتب	تخصيص	جميع المراكز	قوائم الرواتب
321	خامات والمواد الاولية	تخصيص	مراكز الانتاج	مستند الصادر المخزني
322	وقود وزيوت	توزيع	المراكز المستفيدة	بالتساوي على المراكز المستفيدة
323	الادوات الاحتياطية	تخصيص	مراكز الانتاج	مستند الصادر المخزني
324	مواد التعبئة والتغليف	تخصيص	مراكز الانتاج	مستند الصادر المخزني
3251	اللوازم والمهمات	تخصيص	مراكز الانتاج	عدد العاملين
3252	القرطاسية	تخصيص	المراكز المستفيدة	مستند القيد
326	تجهيزات العاملين	توزيع	المراكز المستفيدة	عدد العاملين
327	الماء والكهرباء	توزيع	جميع المراكز	المساحة
3312	صيانة الابنية	توزيع	المراكز المستفيدة	المساحة
3313	صيانة الآلات والمعدات	تخصيص	المراكز المستفيدة	مستند القيد
3314	صيانة وسائل النقل والانتقال	توزيع	جميع المراكز	بالتساوي على عدد المراكز
3316	صيانة اثاث واجهزة مكاتب	توزيع	جميع المراكز	بالتساوي على عدد المراكز
3331	الدعاية والاعلان	توزيع	المراكز المستفيدة	نسبة سعر البيع
3341	نقل العاملين	توزيع	جميع المراكز	عدد العاملين
335	استئجار الموجودات الثابتة	تخصيص	المراكز المستفيدة	مستند القيد
336	مصرفوات خدمية متنوعة	توزيع	جميع المراكز	بالتساوي على عدد المراكز
37	الاندثارات	تخصيص	جميع المراكز	سجل الموجودات
38	المصرفوات التحويلية	توزيع	الادارية	سجل الموظفين

اعداد الباحثان استنادا على سجلات الشركة

خامسا/ تبويب تكاليف الشركة لمستوى (3) الاستخدامات للعام 2014

يمثل الجدول ادناه تكاليف الشركة السنوية والذي يمثل اجمالي تكاليف مراكز الكلفة للعام 2014 والذي سوف يوزع على المراكز وفق الاسس المعتمدة بحيث ان تكاليف مستوى (3) لكل مركز على حدة وان مجموع جميع المراكز يطابق المبلغ الاجمالي الظاهر على مستوى (3).

جدول (2)

تبويب عناصر تكاليف الشركة على النظام المحاسبي الموحد لعام 2014

المبلغ	اسم الحساب	المستوى			
		4	3	2	1
22891940639388	الاستخدامات				3
20529336416981	الرواتب والاجور			31	
20314673605981	الرواتب النقدية للموظفين		311		
214662811000	الاجور النقدية للعمال		312		
214662811000	اجور	3121			
787522492772	المستلزمات السلعية			32	
271788476003	خامات والمواد الاولية		321		
239278128292	الخامات الرئيسية	3211			
32510347711	الخامات المساعدة	3212			
218713853345	الوقود والزيوت		322		
165964734000	مواد نفطية	3221			
7368350000	غاز	3222			
45380769345	زيوت وشحوم	3223			
1614435094	مواد التعبئة والتغليف		324		
1614435094	مواد التعبئة والتغليف المستهلكة	3241			
100446539346	متنوعات		325		

92428457047	اللوازم والمهمات	3251			
8018082299	القرطاسية	3252			
2657575115	تجهيزات العاملين		326		
3708645	الكساوي	3261			
2653866470	مواد طبية	3263			
54416912000	المياه والكهرباء		327		
54416912000	الكهرباء	3272			
361767012062	المستلزمات الخدمية			33	
210773181000	خدمات الصيانة		331		
183157290000	صيانة المباني والانشاءات والطرق	3312			
25438491000	صيانة الآلات والمعدات	3313			
1877400000	صيانة وسائل النقل والانتقال	3314			
3000000000	صيانة اثاث واجهزة مكاتب	3316			
21057598000	دعاية وطبع وضيافة		333		
7923913000	دعاية وعلان	3331			
13133685000	ضيافة	3333			
22134950000	نقل وايقاد واتصالات		334		
6800250000	نقل العاملين	3341			
11137200000	سفر وايقاد	3343			
4197500000	اتصالات عامة	3344			
4715000000	استئجار الموجودات الثابتة		335		
2825000000	استئجار الات ومعدات	3353			

1890000000	استئجار وسائل نقل وانتقال	3354			
103086283062	مصرفات خدمية متنوعة		336		
16470237062	اقساط التأمين	3362			
175000000	مكافآت لغير العاملين	3363			
10170112000	خدمات مصرفية	3366			
3385000000	تدريب وتأهيل	3367			
72885934000	مصرفات خدمية اخرى	3369			
-----	مقاولات وخدمات			34	
724758275000	مشتريات البضائع بغرض البيع			35	
49583333000	فوائد وايجارات الاراضي			36	
377221792	الاندثارات			37	
61751316	مصرفات تحويلية			38	

اعداد الباحثان استنادا الى سجلات الشركة

سادسا/ تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف على مراكز الكلفة (عينة البحث فقط) لمصانع الشركة لعام 2014
يقوم قسم التكاليف في الشركة في تخصيص وتوزيع التكاليف المتغيرة والثابتة منها سواء كانت المباشرة منها وغير المباشرة على مراكز الكلفة وفق الاسس المحددة من قبل الشركة المبينة في الجدول رقم (1) وقد تم اخذ عينة البحث لمصانع (الغزل، والنسيج، والتحضيرات، والتكملة) التي تعد مراحل لإنتاج المنتج.

جدول (3)

توزيع عناصر التكاليف على مراكز الكلفة لمصانع الشركة لعام 2014

اسم المصنع	اسم الحساب	مركز كلفة الانتاج	كلفة مركز الخدمات الانتاجية	كلفة الخدمات التسويقية	كلفة مركز خدمات الادارية	المجموع
الغزل	الرواتب والاجور	2463520370039	1026466820849	410586683339	205293364169	4105867283415
	المستلزمات السلعية	100003148000	39376124638	10250000989	7875224927	157504498554
	المستلزمات الخدمية	43412041448	18088350603	7235340243	3617670120	72353402414
	فوائد وايجارات الاراضي	3300000600	1500670010	4316545000	799450990	9916666600
	الاندثارات	52811051	18861089	—	3772219	75444359
	مصرفات تحويلية	2500000	6350263	2750000	750000	12350263
	المجموع	2610290916157	1085457177452	432391319571	217590232425	4345729645605
النسيج	الرواتب والاجور	3079400462547	1283083526062	513233410424	256616705212	5132334104245
	المستلزمات السلعية	137816436238	49220155799	—	9844031159	196880623196
	المستلزمات الخدمية	54265051809	22610438253	9044175303	4522087650	90441753015
	فوائد وايجارات الاراضي	3395833250	4000000000	2000000000	3000000000	12395833250
	الاندثارات	66013814	23576363	—	4715272	94305449
	مصرفات تحويلية	—	—	—	15437829	15437829
	المجموع	—	—	—	—	—

5432162056984	274002977122	524277585727	1358937696477	3274943797658	المجموع	التحليلات
3079400462547	153970023129	307940046254	769850115636	1847640277528	الرواتب والاجور	
118128373915	5906418695	—	29532093478	82689861742	المستلزمات السلعية	
54265051809	2713252590	5426505182	13566262952	32559031085	المستلزمات الخدمية	
7437499950	7437499950	—	—	—	فوائد وايجارات الاراضي	
56583269	2829163	—	14145817	39608289	الاندثارات	
9262697	9262697	—	—	—	مصرفات تحويلية	
3259297234187	170039286224	313366551436	812962617883	1962928778644	المجموع	
2052933641689	102646682075	205293364169	513233410427	1231760185018	الرواتب والاجور	التكاليف
78752249277	3937612465	—	19688062319	55126574493	المستلزمات السلعية	
36176701206	1808835060	3617670122	9044175301	21706020723	المستلزمات الخدمية	
4958333300	4958333300	—	—	—	فوائد وايجارات الاراضي	
37722179	1886108	—	9430545	26405526	الاندثارات	
6175132	6175132	—	—	—	مصرفات تحويلية	
2172864822783	113359524140	208911034291	541975078592	1308619185760	المجموع	

اعداد الباحثان استنادا الى سجلات الشركة

سابعا/ تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على منتجات عينة البحث :

يستخدم قسم الحسابات في الشركة معدل تحميل واحد وهو (الوحدة المنتجة) في توزيع التكاليف غير المباشرة (المتغيرة والثابتة) على المنتج بغض النظر على نوعه ونوعية مركز الكلفة (خدمات انتاج، تسويقية , إدارية) , ادناه يمثل تحميل التكاليف الصناعية الغير المباشرة فقط على المنتجات باعتبار ان المباشرة منها مخصص بشكل مباشر لمركز الانتاج على المنتج بشكل محدد. وان مجموع التكاليف الصناعية الغير مباشرة من مراكز (الخدمات الانتاجية , والتسويقية , والادارية) لعام 2014 حسب سجل مخصص للتكاليف الصناعية غير المباشرة الخاص ب (مصانع الغزل, النسيج, التحضيرات, التكملة) عينة البحث والموجود في شعبة حسابات الشركة حيث تم تكليف موظفين عدد (2) للعمل عليه كمحاسب كلفوي

47653000 + 22007815 + 20455600 على التوالي = 90116415 دينار ت. ص . غ . م للعام

2014 لعينة البحث والتي حسب اسس توزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة توزع على اساس الوحدة المنتجة بغض النظر عن نوع القماش والوحدة المنتجة هي (المتر) ونصيب المتر الواحد من تكاليف الصناعية الغير مباشرة هي $4583 = 19660000 \div 90116415$ دينار

جدول (4)

منتجات الشركة عينة البحث لعام 2014

نوع المنتج	التكاليف المباشرة	التكاليف الصناعية	كافة المنتج من التكاليف الصناعية الغير مباشرة
قماش بطانة تكسجرايز	5500000	4583	25206500
قماش قميص قطن بولستر	6370000	4583	29193710
قماش سروال فسكوز بولستر	3980000	4583	18240340
قماش بدلات عمل	2310000	4583	10586730
قماش شراشف	1500000	4583	6874500
المجموع	19660000		

اعداد الباحثان استنادا الى سجلات الشركة

ثامنا/ تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على منتجات عينة البحث بأسس ادق وعلى اساس نشاط وتحديد نصيب كل وحدة :

ان الشركة تتكون من اربعة مراكز كلفة وهي (الانتاجية والخدمات الانتاجية والتسويقية والادارية) ويختلف نشاط كل مركز عن الاخر لذا لا بد ان يكون موجه الكلفة هو الاخر يختلف فالخدمات الانتاجية تتعامل بالوحدات المنتجة والتسويقية بالوحدات المسوقة والادارية حسب ساعات العمل لان الانشطة هي التي تستهلك المورد والمنتج هو الذي يستهلك تكاليف الانشطة وفق موجهات الكلفة

- مراكز الخدمات الانتاجية : موجه الكلفة الدقيق هو عدد الوحدات المنتجة كما بُينت في الجدول (4)

$$47653000 \div 19660000 = 2424 \text{ دينار/م}$$
- مراكز الخدمات التسويقية : موجه الكلفة الدقيق هو عدد الوحدات المسوقة كما مبينة بالجدول (5)

$$20455600 \div 18870000 = 1084 \text{ دينار/م}$$

جدول (5)

منتجات الشركة المسوقة لعينة البحث لعام 2014

المنتج	الكمية بالمتري	كلفة المتر الواحد من ت ص غ م للمركز التسويقي	كلفة المنتج من ت ص غ م للمركز التسويقي
قماش بطانة تكسجرايز	5100000	1084	5528400000
قماش قميص قطن بولستر	6370000	1084	6905080000
قماش سروال فسكوز بولستر	3900000	1084	4227600000
قماش بدلات عمل	2000000	1084	2168000000
قماش شرشف	1500000	1084	1626000000
المجموع	18870000		

اعداد الباحثان استنادا الى سجلات الشركة

- مراكز الخدمات الادارية : موجه الكلفة الدقيق ساعات العمل الفعلية كما مبينة بالجدول (6)

جدول (6) العاملين في مصانع (الغزل،النسيج،التحضيرات، التكملة)عينة البحث 2014

وبثلاث وجبات وبمعدل 7 ساعة يوميا لوجبة العمل

التفاصيل	عدد العمال
الغزل الحلقي	250
الغزل المستمر	58
التحضيرات	70
النسيج	80
التكملة	82
الهندسة الكهربائية	30
السيطرة النوعية	50
المجموع	497

اعداد الباحثين استنادا للسجلات الشركة

التكاليف الصناعية غير المباشرة للخدمات الادارية

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{عدد العمال لأقسام عينة البحث} \times \text{عدد ايام العمل} \times \text{عدد ساعات العمل} \times 60 (\text{دقيقة})}{\frac{22007815}{61995780} = \frac{22007815}{60 \times 7 \times 297 \times 497} = 0.355 \text{ دينار / دقيقة}}$$

جدول (7)

زمن انتاج المتر الواحد من منتجات مصانع عينة البحث

المنتج	الكمية بالمتر	زمن انتاج المتر الواحد / دقيقة	كلفة المتر الواحد من ص.غ.م المركز الاداري	كلفة المتر الواحد من ص.غ.م المركز الاداري
قماش بطانة تكسجرايز	5500000	60	0.355 دينار / دقيقة	21.300 دينار
قماش قميص قطن بولستر	6370000	45	0.355 دينار / دقيقة	15.975 دينار
قماش سروال فسكوز بولستر	3980000	50	0.355 دينار / دقيقة	17.750 دينار
قماش بدلات عمل	2310000	30	0.355 دينار / دقيقة	10.650 دينار
قماش شراشف	1500000	30	0.355 دينار / دقيقة	10.650 دينار
المجموع	19660000			

اعداد الباحثان

ويمكن ان نستخرج نصيب المتر الواحد من ص.غ.م لمراكز (خدمات الانتاج والتسويقية والادارية) حسب نوع المنتج كما موضح بالجدول التالي:

جدول (8) نصيب المتر الواحد من ت.ص.غ.م لمراكز (خدمات الانتاج والتسويقية والادارية) حسب نوع المنتج وحسب اسس التوزيع الدقيقة

المنتج	كافة المتر الواحد من ت.ص.غ.م التسويقي	كافة المتر الواحد من ت.ص.غ.م للمركز الاداري	كافة المتر الواحد من ت.ص.غ.م للمركز	الكافة الاجمالية للمتر الواحد
قماش بطانة تكسجرايز	2424 دينار/م	1084 دينار/م	21.300 دينار	3529.300
قماش قميص قطن بولستر	2424 دينار/م	1084 دينار/م	15.975 دينار	3523.975
قماش سروال فسكوز بولستر	2424 دينار/م	1084 دينار/م	17.750 دينار	3525.750
قماش بدلات عمل	2424 دينار/م	1084 دينار/م	10.650 دينار	3518.650
قماش شرشف	2424 دينار/م	1084 دينار/م	10.650 دينار	3518.650

اعداد الباحثان

تاسعا/ مقارنة نتيجة استخدام الاسس الدقيقة في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدة الواحدة لعينة البحث مع توزيع الشركة التقليدي :

جدول (9)

مقارنة نتيجة استخدام الاسس الدقيقة حسب النشاط في تحميل التكاليف الصناعية الغير مباشرة على الوحدة الواحدة لعينة البحث مع توزيع الشركة التقليدي

المنتج	كافة المتر الواحد من التكاليف الصناعية الغير المباشرة التقليدية	كافة المتر الواحد من التكاليف الصناعية الغير المباشرة حسب النشاط	الفرق
قماش بطانة تكسجرايز	4583	3529.300	1053.700
قماش قميص قطن بولستر	4583	3523.975	1059.025
قماش سروال فسكوز بولستر	4583	3525.750	1057.250
قماش بدلات عمل	4583	3518.650	1064.350
قماش شرشف	4583	3518.650	1064.350

اعداد الباحثين

ويمكن ان نبين وفق الجدول (9) ان الشركة تستخدم اساس تحميل واحد وهو (الوحدة المنتجة) في تحميل التكاليف الصناعية الغير مباشرة معتبرة ان مراكز الكلفة هي مجمع كلفة واحد وبكلفة (4583) دينار /متر وفق المقولة ان المنتج هو المستهلك للموارد وهذا مغاير للأسس الحديثة التي تقوم على اساس تحديد الأنشطة وتحديد عناصر التكاليف التي استقادت منها هذه الأنشطة ومن ثم توزيع هذه تكاليف على الأنشطة الانتاجية حسب اسس التوزيع (موجهات كلفة) ومن خلال تطبيق الاسس الحديثة في التحميل ل (ت ص غ م) لمصانع عينة البحث وعلى مستوى المتر الواحد ومقارنتها مع الاساس التقليدي المستخدم تبين هنالك فرق في نصيب المتر الواحد من التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن ثم كلفة المنتج اقل وفرصة المنافسة أقوى مع ضمان جودة المنتج وبالتالي ارباح اعلى ودعم اقتصاد البلد فضلاً على توفير معلومات اكثر دقة مثلاً التسعير الذي يساعد في التخطيط واتخاذ القرارات واعداد الموازنة على اساس الأنشطة لتقييم الاداء لأنها وسائل تخطيطية ورقابية والتي تعجز عنها الطريقة التقليدية .

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً/ الاستنتاجات.

1. النظام التقليدي يستند على افتراض خاطئ هو ان تكاليف الانتاج تتناسب مع حجم الانتاج طردياً وذلك لوجود تكاليف ليس لها علاقة مطلقة بحجم الانتاج وهو مخالف لفكرة نظام ABC وهي أن تأدية الأنشطة المختلفة داخل الوحدة هي التي تستهلك موارد الوحدة ثم تقوم المنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقدمها الوحدة باستهلاك تلك الأنشطة وتطبيق معدل مسببات التكلفة على المنتجات أو خطوط الإنتاج شكل (1).
2. ضعف ثقة مدراء الإنتاج في البيانات التكاليفية التي يقدمها النظام التقليدي للتكاليف وتناقص الأرباح رغم زيادة حجم المبيعات وعدم القدرة على تفسير ذلك التناقض وتعذر التفسير الدقيق لهوامش أرباح المنتجات وظهور المنافسة الحادة سواء في السوق المحلي أم على مستوى الأسواق العالمية، فرض على الوحدات ضرورة العمل على تخفيض التكلفة عن طريق تعدد وتنوع المنتجات والبحث عن أسواق جديدة لمنتجاتها مع المحافظة على الجودة الكاملة.
3. نظام ABC يساعد على تخفيض التكاليف من خلال إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة. كما يقدم اسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها واختيار بدقة أكبر في قياس موجهات تكلفة النشاط، والذي يساعد الادارة في تحسين المنتج، وتصميم القرارات، ورقابة أفضل للتكلفة شكل (2).
4. تتكون الشركة من اربعة اقسام تتمثل بمراكز الكلفة هي (الانتاج، خدمات الانتاج، التسويق، الادارية) والمتمثلة بجميع تكاليف الشركة لعام 2014 ولكل مصنع على جانب ((الغزل، النسيج، التكملة، التحضيرات)) عينة البحث ، القديفة ، الخياطة ، الاكياس) كما في شكل (3).
5. يتم توزيع وتخصيص عناصر التكاليف على مراكز الكلفة وفق اسس او محركات الكلفة هي: (قوائم الرواتب، مستند الصادر المخزني، بالتساوي على المراكز المستفيدة، عدد العاملين، مستند القيد، المساحة، نسبة سعر البيع، سجل الموجودات) كما في جدول رقم (1).
6. يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في الشركة العامة للصناعات النسيجية مصانع (الغزل، النسيج، التكملة، التحضيرات) عينة البحث وفق طرق تقليدية والمتبعة على اساس معدل تحميل واحد على مستوى

الشركة ككل وهو الوحدة المنتجة اي مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة لمراكز (خدمات الانتاج وخدمات التسويقية والخدمات الادارية) بعد استبعاد المباشرة سواء كانت المتغيرة أم الثابتة باعتبار سهل تتبعها كما في الجدول رقم (4).

7. ان تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفق طريقة التكلفة على اساس الانشطة في المصانع تتم من خلال تحديد الانشطة التي يقوم بها وهي (الغزل والنسيج والتكملة والتحضيرات) وتم توزيع مراكز الكلفة على الانشطة وفق الاسس كما في الجدول (3) وتم حصر ت. ص. غ. م لكل مركز حسب سجل خاص في الشركة وتم تحميلها على الوحدة المنتجة الواحدة (المتر الواحد) وفق اسس دقيقة كما في جدول (4)(5)(7).
8. من خلال المقارنة بين الطريقتين وفق الجدول (9) يتضح ان طريقة ABC اكثر دقة في القياس وتحديد كلفة الانتاج وكلفة المتر الواحد من الطريقة التقليدية وينعكس هذا بدوره على الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات حيث توفر هذه الطريقة بيانات اكثر دقة وموضوعية للإدارة.

ثانيا/ التوصيات

1. ينبغي على الشركة تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة لأنه يؤدي الى الدقة والموضوعية في قياس الكلفة وتحليل الانشطة واختيار المسببات للتكاليف الدقيقة وقياس المخرجات لنظام ABC في التقارير لاتخاذ القرارات الادارية السليمة.
2. يفضل استعمال محركات كلفة اكثر دقة لتكون كلفة المنتج محمل بما استغله من التكاليف , فتكاليف الماء والكهرباء يتم استعمال مقاييس خاصة بكل مركز كلفة بدلا من اسس المساحة وتكاليف صيانة وسائل النقل والانتقال يتم استعمال عدد سيارات كأساس بدلا من التوزيع بالتساوي.
3. استغلال الطاقة الانتاجية بشكل كامل ومن ثم لا يوجد هنالك طاقات غير مستغلة يتم تحميل تكاليفها على المنتج الفعلي او تحميل الحساب الختامي الارباح والخسائر بالغير المستغل منها وبالتالي دقة اسس التحميل لان تحميل المنتج بما لم يستغله يعني زيادة الكلفة والسعر وقلة المبيعات.
4. تحديد شعبة خاصة بالتكاليف وتحديد افراد من لهم الخبرة المحاسبية والكفوية في تحديد ووضع محركات الكلفة الملائمة والدقيقة او اقامة الندوات والدورات التدريبية لتطوير قدرتهم على التعامل مع الطرق الحديثة عند التنفيذ، وليس للاجتهاد الشخصي كما تم الملاحظة في الشعبة المالية للشركة تمحور العمل كمحاسب الكفوية عند فردين يعدان اسس التحميل حسب الرأي الشخصي .
5. خلق الوعي التكاليفي للعاملين في الوحدات الصناعية عند التغير من الطرق التقليدية الى الطريقة الحديثة لكونها تحقق الدقة في القياس والرقابة وتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات وزيادة الارباح وبالتالي الحوافر لتحفيز العاملين.

CONFLICT OF INTERESTS.

There are non-conflicts of interest .

المصادر

- [1] نواف, فخر, خليل الدليمي, 2001, محاسبة التكاليف الصناعية, ج1, الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع, عمان.
- [2] M.N. Arora, 1994, A text book of Cost accountancy, 3rded, Vikas Publishing Houses PVT, LTD
- [3] Miched W. Maher and Edward B. Deakin , 1994 , Cost Accounting , 4th ed., Irwtn, Inc.
- [4] 18-Charles T. Horngren, George foster Srikant M .Datar , 2000 , Cost Accounting managerial emphasis, 10th Ed., Prentice -Hall, Inc., U.S.A.
- [5] Drury,C.1989,Activity-based costing, Management Accounting
- [6] Cooper . and R.S.Kaplan,1988,Measure cost right: make the right decisions, Harvard Business Review.
- [7] Cooper, R and R.S.Kaplan,1992“ Activity cost as short term fixed costs”, Accounting Horizons
- [8] مجدي, عمارة, اخرون, 1992, دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية, منشورات كلية المحاسبة - غريان, جامعة الجبل الغربي, ليبيا.
- [9] غيث , محمد جديد, 1997, مشكلات تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الانتاج, رسالة ماجستير, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة حلب.
- [10] عماد , قطب" استخدام أساليب تحليل الأنشطة (ABC) في مجال اتخاذ القرارات" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, جامعة عين شمس, العدد الرابع أكتوبر 1999
- [11] العنزي, سالم خليل خالد," المقارنة بين تحديد الاسعار على وفق نظام ABC وبين الطرق التقليدية, المجلة العراقية للعلوم الادارية, العدد 25, 2006.
- [12] العازل, مناف علي," التكامل بين نظرية القيود (TOC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وأثره في رفع ربحية الأقسام الإنتاجية", رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد, جامعة حلب, 2015.
- [13] حابي, احمد," دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية", رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 2011
- [14] Horgren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O, "Introduction To Management Accounting" 13th. ed., Upper Saddle River: New Jerse, Prentice Hall, (2005).
- [15] Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., and Young S. M. "Management Accounting" 5th.ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall,(2007).
- [16] سالمى, ياسين," الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ", رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 2010.
- [17] محمد صلاح "المحاسبة عن تكاليف الأنشطة" available at <http://www.infotechaccountants.com pagesar/costaccrsrchar.htm>

- [18] الداعور، جبر إبراهيم، ٢٠٠٤ "الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف" كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة
- [19] حلس، سالم عبد الله وجربوع، يوسف محمود، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية"، مجلة تنمية الرافدين، عدد 89، 2008.
- [20] Blocher, Edward J. et al, 2002 "Cost Management: A Strategic Emphasis " Second Edition 2002.
- [21] يوسف ، زينب جبار وعودة ، هيفاء عبدالغني "اهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الادارية" مجلة جامعة بابل /العلوم الانسانية /مجلد 22 العدد 4 لسنة 2014
- [22] درغام ,ماهر موسى ،2005"تقويم امكانية تطبيق نظام التكاليف للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة "دراسة تطبيقية ،اطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية ،الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان الاردن ، 2005 .
- [23] المسحال، أمير إبراهيم "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية "الجامعة الإسلامية-غزة كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل ٢٠٠٥.
- [24] Richard Son , L.& Helen.(2000) " New Shape of ABC , transportation distribution " , Upper saddle River , New Jersey ,prentice – Hill U. S. A.